Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2023. gada 27. aprīlis*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 63. pants – Kapitāla brīva aprite – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Tādu ienākumu aplikšana ar nodokli, kuri gūti no nekustamā īpašuma, kas atrodas dalībvalstī – Atšķirīga attieksme pret fondiem rezidentiem un fondiem nerezidentiem – Tikai fondu rezidentu atbrīvojums no nodokļa – Situāciju salīdzināmība – Ieguldītāju nodokļu režīma ņemšana vērā – Neesamība – Pamatojums – Nepieciešamība saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību – Nepieciešamība saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm – Neesamība

Lietā C-537/20,

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2019. gada 18. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 21. oktobrī, tiesvedībā

L Fund

pret

Finanzamt D,

piedaloties

Bundesministerium der Finanzen,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele,

ģenerāladvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

sekretāre: S. Bēre [*S. Beer*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2022. gada 20. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *L Fund* vārdā – *K. Rohde, Rechtsanwalt*,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *B. Martenczuk*, *W. Roels* un *V. Uher*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 63. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *L Fund* un *Finanzamt D* (D finanšu pārvalde, Vācija) par uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanu *L Fund* par 2008. līdz 2010. finanšu gadu (turpmāk tekstā – "strīdīgie finanšu gadi").

Atbilstošās tiesību normas

Vācijas tiesību akti

3 *Körperschaftsteuergesetz* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums; turpmāk tekstā – "Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums") 1. panta 1. punkta 5. apakšpunktā – redakcijā, kas bija spēkā strīdīgo finanšu gadu laikā, ir paredzēts:

"Pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā

1. Uzņēmumu ienākuma nodokli pilnā apmērā maksā šādas juridiskas personas, personu apvienības un īpašumu kopumi, kuru galvenā vadība vai juridiskā adrese atrodas valsts teritorijā:

[..]

5) apvienības, iestādes, nodibinājumi un citi īpašiem mērķiem paredzēti privāto tiesību aktīvi bez juridiskas personas statusa."

4 Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 2. panta 1. punktā ir noteikts:

"Pienākums maksāt nodokli daļējā apmērā

Uzņēmumu ienākuma nodokli daļējā apmērā maksā:

1) juridiskas personas, personu grupas un īpašuma kopumi, kuru galvenā vadība un juridiskā adrese neatrodas valsts teritorijā, par ienākumiem, kas gūti šīs valsts teritorijā."

5 Atbilstoši *Investmentsteuergesetz 2004* (2004. gada Likums par ieguldījumu aplikšanu ar nodokli) – redakcijā, kas bija spēkā strīdīgo finanšu gadu laikā, (turpmāk tekstā – "Ieguldījumu nodokļa likums") 1. pantam "Piemērošanas joma un definīcijas":

"Šis likums attiecas uz:

1) saskaņā ar valsts tiesībām dibinātiem kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas izveidoti kā kopīgu ieguldījumu fondi *Investmentgesetz* [Ieguldījumu likuma] 2. panta 1. punkta izpratnē, vai ieguldījumu akciju sabiedrībām [Ieguldījumu likuma] 2. panta 5. punkta izpratnē (saskaņā ar valsts tiesībām dibināta ieguldījumu sabiedrība), kā arī tajos (saskaņā ar valsts tiesībām dibinātos kolektīvo ieguldījumu uzņēmumos) turētajām daļām;

2) ārvalstu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem un tajos turētajām daļām [Ieguldījumu likuma] 2. panta 8. un 9. punkta izpratnē.

[..]"

6 Ieguldījumu nodokļa likuma 2. panta "Ienākumi no daļām" 1. punktā ir paredzēts:

"Ienākumus, kas izmaksāti no kolektīvo ieguldījumu uzņēmumos turētajām daļām, un šādai izmaksai līdzvērtīgus ienākumus, kā arī starpposma peļņu uzskata par ienākumiem no kapitāla *Einkommensteuergesetz* [Ienākuma nodokļa likuma] 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē [..]."

7 Ieguldījumu nodokļa likuma 4. panta "Ārvalstīs gūtie ienākumi" 2. punktā ir paredzēts:

"Ja ienākumos, kas izmaksāti no kolektīvajos ieguldījumu uzņēmumos turētajām daļām, kā arī šādai izmaksai līdzvērtīgos ienākumos ietilpst arī ārvalstīs gūti ienākumi, kuri šajā valstī ir aplikti ar nodokli, kas saskaņā ar [Ienākuma nodokļa likuma] 34.c panta 1. punktu vai [Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma] 26. panta 1. punktu, vai atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir atskaitāmi no ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa, tādā gadījumā noteikto ārvalsts nodokļa summu, ko samaksājis ieguldītājs, kam ir pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā, ja tam nav tiesību uz nodokļa samazinājumu, ieskaita tajā ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa summas daļā, kas atbilst šādiem ārvalstīs gūtajiem, proporcionāli ārvalsts nodoklim palielinātiem, ienākumiem. [..] Ja ienākumos, kas izmaksāti no kolektīvajos ieguldījumu uzņēmumos turētajām daļām, kā arī šādai izmaksai līdzvērtīgos ienākumos ietilpst ienākumi, ko Vācijā apliek ar nodokli par ienākumiem no kapitāla, šos ienākumus, kā arī par tiem Vācijā iekasēto nodokli, lai tos varētu atskaitīt atbilstoši 7. panta 1. punktam, pielīdzina ārvalstīs gūtiem ienākumiem un uzliktiem nodokļiem pirmā teikuma izpratnē. [..]"

8 Ieguldījumu nodokļa likuma 7. panta "Nodoklis par ienākumiem no kapitāla" 1. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieturējumu ienākumu gūšanas vietā piemēro:

1) izmaksātajiem ienākumiem 2. panta 1. punkta izpratnē [..]."

9 Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta "Īpašiem mērķiem paredzēti aktīvi, atbrīvojums no nodokļa un nodokļu revīzija" 1. punktā ir paredzēts:

"Atvērta veida un saskaņā ar statūtiem izveidotus kolektīvo ieguldījumu fondus, kas reglamentēti valsts tiesībās, pielīdzina īpašiem mērķiem paredzētiem aktīviem [Uzņēmuma ienākuma nodokļa likuma]

1. panta 1. punkta 5. apakšpunkta izpratnē. Tie ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa un uzņēmējdarbības nodokļa. Otrais teikums ir piemērojams arī ieguldījumu akciju sabiedrībām. [..]"

10 Ieguldījumu nodokļa likuma 15. pantā "Atvērta veida un saskaņā ar statūtiem izveidoti specializēti kolektīvo ieguldījumu fondi, kas reglamentēti valsts tiesībās" 2. punktā ir paredzēts:

"Ienākumus no nekustamā īpašuma izīrēšanas un pārvaldības, un lietu tiesības, kuras pielīdzināmas valsts teritorijā esošam nekustamajam īpašumam, kā arī peļņu, kas gūta no šāda nekustamā īpašuma vai lietu tiesību privātas pārdošanas, uzskaita atsevišķi. Šos ienākumus pielīdzina tiem ienākumiem, kurus tieši saņem ieguldītājs, kas nodokli maksā daļējā apmērā [Ienākuma nodokļa likuma] 49. panta 1. punkta 2. apakšpunkta f) punkta, 1. punkta 6. apakšpunkta vai 1. punkta 8. apakšpunkta izpratnē. Tas pats attiecas uz Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu tiesību normu piemērošanu. 7. pants ir piemērojams *mutatis mutandis* ar nodokļa likmi 25 % no ienākumiem, un ieguldījumu sabiedrībai piemēro nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieturējumu ienākumu gūšanas vietā [..]."

11 Ieguldījumu likuma 2. panta 8. un 9. punkts – redakcijā, kas bija spēkā strīdīgo finanšu gadu laikā, ir formulēts šādi:

"8. Ārvalsts kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi ir kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi 1. panta otrā teikuma izpratnē, un tos reglamentā kādas citas valsts tiesības. Uzskata, ka tie darbojas saskaņā ar dalīta riska principu, pat ja tie diezgan lielā apmērā sastāv no daļām kādā vai vairākos citos ieguldījumos un ja šie citi ieguldījumi tieši vai netieši ir veikti, piemērojot minēto principu.

9. Daļas ārvalsts kolektīvo ieguldījumu uzņēmumos ir daļas, kuras tiek turētas ārvalsts kolektīvo ieguldījumu uzņēmumos, kuras izdod uzņēmums ar juridisko adresi ārvalstīs (ārvalsts ieguldījumu sabiedrība) un par kurām ieguldītājs var lūgt atlīdzību, tās nododot atpakaļ, vai kuru atpirkšanu tas nevar pieprasīt, ja ārvalsts ieguldījumu sabiedrība šādā gadījumā atrodas prudenciālajā uzraudzībā attiecībā uz tiem aktīviem, kas paredzēti kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem valstī, kurā ir to juridiskā adrese."

Luksemburgas tiesības

12 2007. gada 13. februāra likuma par specializētajiem ieguldījumu fondiem (*Mémorial A* 2007, Nr. 13) 66. panta 1. punktā ir paredzēts, ka "papildu kapitāla nodoklim, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai pilsoniskās sabiedrībās vai komercsabiedrībās un [šī likuma] 68. pantā paredzētajam abonēšanas nodoklim, šajā likumā minētajiem specializētajiem ieguldījumu fondiem citi nodokļi nav jāmaksā".

Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

13 Prasītājs pamatlietā – *L Fund* ir nekustamā īpašuma fonds, kas izveidots specializēta ieguldījumu fonda veidā atbilstoši Luksemburgas tiesībām; ne tā juridiskā adrese, ne arī galvenā vadība neatrodas Vācijā.

14 *L Fund* ir slēgta tipa fonds, kam ir tikai divi institucionālie ieguldītāji; ne to juridiskā adrese, ne arī galvenā vadība neatrodas Vācijā.

15 Saskaņā ar Luksemburgas tiesībām *L Fund* – kā specializēts ieguldījumu fonds – Luksemburgā netiek aplikts ar nodokli, izņemot nodokli, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai pilsoniskās sabiedrībās vai komercsabiedrībās, kā arī likuma par specializētajiem ieguldījumu fondiem 68. pantā paredzēto abonēšanas nodokli. Atbilstoši šīm tiesībām *L Fund* izmaksātajām dividendēm Luksemburgā nepiemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā un tās netiek apliktas ar nodokli ieguldītāju nerezidentu līmenī.

16 Strīdīgajos finanšu gados *L Fund* guva ienākumus no Vācijā esošu nekustamo īpašumu izīrēšanas, ka arī no dažu minēto īpašumu pārdošanas.

17 2013. gada jūlijā *L Fund* iesniedza uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas par strīdīgajiem finanšu gadiem saistībā ar tā pienākumu maksāt šo nodokli daļējā apmērā, vienlaicīgi norādot, ka *L Fund* ieskatā tam Vācijā nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis.

18 Taču D finanšu pārvalde uzskatīja, ka *L Fund* uzņēmumu ienākuma nodoklis ir jāmaksā daļējā apmērā un izdeva paziņojumus par nodokli attiecībā uz strīdīgajiem finanšu gadiem.

19 *L Fund* apstrīdēja šos paziņojumus *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa, Vācija), kura ar 2017. gada 20. aprīļa spriedumu pēc būtības apstiprināja šos paziņojumus.

20 *L Fund* par šo spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), kas šajā lietā ir iesniedzējtiesa.

21 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa 2. panta 1. punktu *L Fund*, kam Vācijā nav nedz juridiskās adreses, nedz galvenās vadības, esot jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis daļējā apmērā par visiem ienākumiem, ko tas guvis šīs dalībvalsts teritorijā. Tam neesot tiesību uz atbrīvojumu no nodokļa nedz personiska, nedz faktiska rakstura dēl. Pretēji valsts tiesībās reglamentētajiem atvērtiem kopīgiem ieguldījumu fondiem *L Fund* neesot tiesību uz Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzēto atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, jo atbilstoši Ieguldījumu nodokļa likuma 1. panta 1. punkta 2. apakšpunktam kopsakarā ar Ieguldījumu likuma 2. panta 8. punktu, redakcijā, kas bija spēkā strīdīgo finanšu gadu laikā, *L Fund* ir ārvalsts fonds.

22 Šādā kontekstā iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai ārvalsts fonda izslēgšana no šī atbrīvojuma ir saderīga ar Savienības tiesībām.

23 Šajā ziņā iesniedzējtiesa, konstatējusi, ka pastāv atšķirīgas nostājas, norāda – ņemot vērā Vācijas nodokļu tiesību īpatnības, minētā izslēgšana varētu būt saderīga ar LESD 63. pantu.

24 Attiecībā uz šīm īpatnībām iesniedzējtiesa skaidro, ka Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzētais atbilstoši valsts tiesībām izveidotu fondu atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa nozīmē, ka tiek īstenots pārskatāmības princips, atbilstoši kuram ienākumi ieguldītāju līmenī ar nodokli tiek aplikti tikai vienu reizi. Saskaņā ar Ieguldījumu nodokļa likuma 2. panta 1. punktu šie fondi maksā nodokli par tiem izmaksātajām dividendēm vai par ienākumiem, kas pielīdzināmi šādai izmaksai, ja runa ir par fondiem, kuri uzkrāj saņemtos ienākumus.

25 Atbilstoši valsts tiesībām izveidotu specializētu nekustamā īpašuma fondu, kam ir tikai ieguldītāji nerezidenti, gadījumā Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta otrajā teikumā ir paredzēts – ienākumus no nekustamā īpašuma, ko šādi fondi gūst Vācijas teritorijā, tieši attiecina

uz konkrētajiem ieguldītājiem nerezidentiem kā to pašu ienākumus, par kuriem nodoklis ir maksājams daļējā apmērā. Lai nodrošinātu ieguldītāju nerezidentu aplikšanu ar nodokli, fondam esot pienākums piemērot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta ceturto teikumu.

26 Iesniedzējtiesa norāda, ka pārskatāmības principa īstenošana atbilstot Vācijas likumdevēja gribai novērst to, ka ieguldītāji nerezidenti – kuriem, ja tie tieši iegulda Vācijas teritorijā esošos nekustamos īpašumos, nodoklis ir jāmaksā daļējā apmērā – izvairās no šāda pienākuma maksāt nodokli, veicot minētos ieguldījumus ar specializēta nekustamā īpašuma fonda starpniecību. Pārskatāmības principa rezultātā ieguldītājiem nerezidentiem nodoklis tiktu uzlikts tā, it kā tie būtu veikuši tiešus ieguldījumus.

27 Turpretī specializētu nekustamā īpašuma fondu nerezidentu gadījumā Vācijas teritorijā gūtie ienākumi no nekustamā īpašuma tiek aplikti ar nodokli tā fonda līmenī, kurš ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs, ciktāl tam nav tiesību uz Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, taču šī fonda ieguldītājiem nerezidentiem nodoklis netiktu uzlikts, jo Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta otrais teikums ir piemērojams tikai atbilstoši valsts tiesībām izveidotiem specializētiem nekustamā īpašuma fondiem.

28 Tātad abos gadījumos Vācijā gūtie ieguldītāju nerezidentu ienākumi ar nodokli tiktu aplikti tikai vienu reizi, bet dažādos līmeņos. Šāda atšķirīga attieksme nodokļu ziņā izriet no apstākļa, ka specializētu nekustamā īpašuma fondu nerezidentu, kuru ieguldītāji ir nerezidenti, gadījumā, Vācijas likumdevējs publiskās varas teritorialitātes principa dēļ ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā nevar garantēt Vācijas Federatīvās Republikas tiesības – kā tās dalībvalsts tiesības, kuras teritorijā atrodas attiecīgais nekustamais īpašums, – uzlikt nodokli šiem ieguldītājiem nerezidentiem.

29 Tādējādi šajā gadījumā *L Fund* – kā ārvalsts specializētajam nekustamā īpašuma fondam – ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par ienākumiem, ko tas gūst no nekustamā īpašuma, kurš atrodas Vācijā, bet abiem tā institucionālajiem ieguldītājiem nerezidentiem nodoklis šajā dalībvalstī netiktu uzlikts.

30 Turpretī līdzīgam atbilstoši valsts tiesībām izveidotam specializētam nekustamā īpašuma fondam, kam ir divi institucionālie ieguldītāji nerezidenti, Vācijā nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par šiem ienākumiem, jo ienākumi tiek attiecināti uz šiem ieguldītājiem.

31 Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesai rodas jautājums, pirmkārt, vai Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir kapitāla aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē. Pirmām kārtām, minētā tiesa šaubās, vai atbrīvojums no nodokļa varētu atturēt ieguldītājus nerezidentus veikt ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kurš atrodas Vācijas teritorijā, jo no šāda nekustamā īpašuma gūtie ienākumi tiktu aplikti ar nodokli vienu reizi gan specializētu nekustamā īpašuma fondu, kas ir rezidenti, gan tādu, kas nav rezidenti, gadījumā, taču šis nodoklis tiktu uzlikts atšķirīgos līmeņos.

32 Otrām kārtām, tai arī nav skaidrs, vai atbrīvojums no nodokļa rada tādas sekas, ka valsts ieguldītāji tiek atturēti iegādāties daļas specializētos nekustamā īpašuma fondos, kas nav rezidenti. Dubultā nodokļu uzlikšana, kas izriet no minēto fondu pienākuma maksāt nodokli daļējā apmērā, pamatojoties uz uzņēmumu ienākuma nodokli, un minēto ieguldītāju pienākuma maksāt nodokli par ienākumiem no kapitāla saistībā ar šo fondu izmaksātajām dividendēm, lielā mērā tiktu

novērsta, piemērojot Ieguldījumu nodokļa likuma 4. panta 2. punkta septīto teikumu. Turklāt, ja specializēts fonds tiek izmantots kā ieguldījumu instruments ļoti šaurā institucionālo ieguldītāju lokā ar mērķi ieguldīt konkrētā objektā, iespējamo valsts institucionālo ieguldītāju iesaiste šķistu kā vienīgi hipotētiska iespēja.

33 Otrkārt, iesniedzējtiesa vaicā, vai specializētie nekustamā īpašuma fondi nerezidenti un atbilstoši valsts tiesībām izveidotie specializētie nekustamā īpašuma fondi ir salīdzināmās situācijās. Šī tiesa uzskata, ka atbilstoši valsts tiesībām izveidotiem specializētiem nekustamā īpašuma fondiem, kam ir institucionālie ieguldītāji nerezidenti, nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, jo – kā paredzēts Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta otrajā teikumā – no nekustamā īpašuma gūtie ienākumi ir tieši attiecināmi uz ieguldītājiem nerezidentiem un par šādiem ienākumiem speciāli ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis daļējā apmērā, un tas liecina par to, ka valsts likumdevējs ir izmantojis ieguldītāju nodokļu situāciju kā kritēriju, lai noteiktu piemērojamo nodokļa režīmu, un ka ienākumu no nekustamā īpašuma aplikšana ar nodokli tiek noteikta nevis fondu līmenī, bet gan atkarībā no ieguldītāju rezidences vietas.

34 Treškārt, iesniedzējtiesa jautā, vai Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, kas tiek piemērots tikai fondiem rezidentiem, var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

35 Pirmām kārtām, šī tiesa uzskata, ka var atsaukties uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu specializētu nekustamā īpašuma fondu nerezidentu izslēgšanu no minētā atbrīvojuma, jo nodokļa uzlikšana minētajiem fondiem par ienākumiem no nekustamā īpašuma, kas atrodas dalībvalsts teritorijā, ļautu garantēt šīs dalībvalsts tiesības aplikt ar nodokli attiecīgo īpašumu – tiesības, kuras nevar tikt garantētas uzliekot nodokli ieguldītājiem nerezidentiem.

36 Otrām kārtām, minētās tiesas ieskatā *L Fund* izslēgšanu no aplūkotā atbrīvojuma no nodokļa varētu pamatot ar vajadzību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību, jo atbilstoši valsts tiesībām izveidoto specializēto nekustamā īpašuma fondu atbrīvojumu no nodokļa kompensējot tieša nodokļa uzlikšana šo fondu institucionālajiem ieguldītājiem nerezidentiem atbilstoši Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta otrajam teikumam.

37 Visbeidzot ceturtkārt, iesniedzējtiesa vaicā, vai atteikums piešķirt atbrīvojumu no nodokļa specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai nodrošinātu Vācijas nodokļu režīma saskaņotību ieguldījumu jomā.

38 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai EKL 56. pantam (tagadējais LESD 63. pants) ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma speciālfondi rezidenti, kam ir tikai ārvalstu ieguldītāji, ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa, savukārt nekustamā īpašuma speciālfondiem nerezidentiem, kuriem ir tikai ārvalstu ieguldītāji, tiek piemērots ierobežots uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas pienākums attiecībā uz iekšzemē gūtajiem īres/nomas ienākumiem?"

39 Pēc 2022. gada 17. marta sprieduma *AllianzGI-Fonds AEVN* (C-545/19, EU:C:2022:193) paziņošanas iesniedzējtiesai, šī tiesa ar 2022. gada 25. aprīļa vēstuli informēja Tiesu, ka tā vēlas uzturēt savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

Par prejudiciālo jautājumu

40 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akts, kas paredz pienākumu specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli daļējā apmērā par ienākumiem no nekustamā īpašuma, ko tie gūst šīs dalībvalsts teritorijā, bet specializēti nekustamā īpašuma fondi rezidenti no šī nodokļa ir atbrīvoti.

41 Saskaņā ar Tiesas judikatūru dalībvalstīm sava kompetence tiešo nodokļu jomā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un it īpaši LESD garantētās pamatbrīvības (spriedums, 2021. gada 29. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (PVKIU izmaksāti ienākumi), C-480/19, EU:C:2021:334, 25. punkts).

42 Ar LESD 63. panta 1. punktu principā ir aizliegti ierobežojumi kapitāla brīvai apritei starp dalībvalstīm. Tādi ar šo tiesību normu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī attur šīs dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedums, 2021. gada 29. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (PVKIU izmaksāti ienākumi), C-480/19, EU:C:2021:334, 26. punkts).

43 Ņemot to vērā, saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos nodokļu tiesību aktus, kuros ir nošķirti nodokļu maksātāji, kas ir atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai kapitāla ieguldījuma vietu.

44 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tāpēc tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. Pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo šī panta 3. punkts, kurā ir teikts, ka šajā 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants" (spriedums, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Tiesa ir arī nospriedusi, ka līdz ar to LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. Tādējādi, lai valsts tiesību normas nodokļu jomā varētu tikt uzskatītas par saderīgām ar LESD normām par kapitāla brīvu apriti, ir nepieciešams, lai no tā izrietošā atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai arī to pamatotu primāri vispārējo interešu apsvērumi (spriedums, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Tāpēc vispirms jāpārbauda, vai pastāv atšķirīga attieksme, pēc tam – situāciju iespējamā salīdzināmība un, visbeidzot – vajadzības gadījumā – iespēja pamatot atšķirīgo attieksmi.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

47 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka atbilstoši aplūkotajam Vācijas tiesību aktam specializēti nekustamā īpašuma fondi rezidenti ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa, bet specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem nav tiesību uz šādu atbrīvojumu.

48 Tādējādi pret specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem un fondiem rezidentiem – saistībā ar tiem piemērojamajiem nodokļu noteikumiem – ir atšķirīga attieksme, kas ir nelabvēlīga pret specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem.

49 Šāda atšķirīga attieksme nodokļu ziņā var atturēt, pirmkārt, specializētus nekustamā īpašuma fondus nerezidentus veikt ieguldījumus nekustamā īpašumā, kas atrodas Vācijā, un, otrkārt, ieguldītājus, kuri ir Vācijas rezidenti, izmantot specializētus nekustamā īpašuma fondus nerezidentus, lai veiktu šādus ieguldījumus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 17. punkts, kā arī 2018. gada 21. jūnijs, C-480/16, *Fidelity Funds* u.c., EU:C:2018:480, 44. punkts).

50 Šo secinājumu nevar apšaubīt, ņemot vērā specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm piemērojamo nodokli, jo pamatlietā aplūkotajā Vācijas tiesību aktā šo fondu atbrīvojums no nodokļa nav pakļauts nosacījumam, ka visiem ienākumiem no nekustamā īpašuma ir jābūt apliktiem ar nodokli to ieguldītāju līmenī.

51 Specializēto nekustamā īpašuma fondu nerezidentu, kuru ieguldītāji ir Vācijas rezidenti, gadījumā no šī nolēmuma izriet, ka papildus tam, ka šiem fondiem daļējā apmērā ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, šie ieguldītāji, kas uzņēmuma nodokli maksā pilnā apmērā, maksā arī nodokli par ienākumiem no kapitāla saistībā ar minēto fondu izmaksātajām dividendēm.

52 Neapšaubāmi Ieguldījumu nodokļa likuma 4. panta 2. punkta septītajā teikumā paredzētā atskaitījuma mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu. Tomēr no lietas materiāliem izriet, ka dubultas nodokļa uzlikšanas pilnīga novēršana ir atkarīga no katra daļu turētāja konkrētās nodokļa situācijas un tātad ir neskaidra. Turklāt Vācijas valdība tiesas sēdē apstiprināja, ka atkarībā no to nodokļa situācijas pret specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem varētu būt nelabvēlīgāka attieksme kā pret specializētiem nekustamā īpašuma fondiem rezidentiem.

53 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka tāds tiesību akts kā pamatlietā aplūkotais Vācijas tiesību akts ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Par attiecīgo situāciju salīdzināmību

54 No Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība vai nesalīdzināmība ar valsts iekšēju situāciju ir jāpārbauda, paturot prātā attiecīgo valsts tiesību normu mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu, un, otrkārt, lai novērtētu, vai no šādiem tiesību aktiem izrietošā atšķirīgā attieksme atspoguļo objektīvu situācijas atšķirību, ir jāņem vērā tikai attiecīgajos tiesību aktos noteiktie atbilstošie nošķiršanas kritēriji (spriedums, 2021. gada 29. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (PVKIU izmaksāti ienākumi), C-480/19, EU:C:2021:334, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Attiecībā uz pamatlietā aplūkotās Vācijas tiesību normas izvirzīto mērķi no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka specializēto nekustamā īpašuma fondu, kam ir institucionālie ieguldītāji nerezidenti, ienākumi no nekustamā īpašuma tiek aplikti ar uzņēmuma ienākuma nodokli nevis fondu, bet gan ieguldītāju līmenī, lai īstenotu pārskatāmības principu, saskaņā ar kuru ienākumi tiek aplikti ar nodokli tikai vienu reizi, kā arī lai nodrošinātu vienlīdzību starp tiešiem ieguldījumiem un ieguldījumiem, kas tiek veikti ar ieguldījumu fondu starpniecību. Apliekot ar nodokli fondu rezidentu ienākumus no nekustamā īpašuma vienīgi ieguldītāju līmenī, šo tiesību normu mērķis ir novērst nodokļa dubultu uzlikšanu gan fondu, gan ieguldītāju līmenī.

56 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem arī izriet, ka specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem, kam ir ieguldītāji nerezidenti, nodoklis tiek uzlikts fondu, nevis ieguldītāju līmenī, pamatojoties uz to, ka publiskās varas teritorialitātes principa dēļ Vācijas likumdevējs ar nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā nevar garantēt Vācijas Federatīvās Republikas tiesības – kā tās dalībvalsts tiesības, kuras teritorijā atrodas attiecīgais nekustamais īpašums, – uzlikt nodokli šiem ieguldītājiem nerezidentiem.

57 Šajā ziņā jākonstatē, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka vienīgais Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzētais nošķiršanas kritērijs ir balstīts uz fondu rezidences vietu, jo tikai valsts tiesībās reglamentētiem fondiem ir tiesības uz šajā tiesību normā noteikto atbrīvojumu no šajā tiesību normā paredzētā uzņēmumu ienākuma nodokļa, tā kā citas valsts tiesībās reglamentēti ieguldījumu fondi ir izslēgti no šāda atbrīvojuma. Tāpat arī Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta otrais teikums ir piemērojams vienīgi specializētiem nekustamā īpašuma fondiem rezidentiem.

58 Pirmkārt, jānorāda, ka specializētam nekustamā īpašuma fondam nerezidentam var būt arī ieguldītāji, kas ir Vācijas rezidenti, attiecībā uz kuru ienākumiem Vācijas Federatīvā Republika var īstenot savas tiesības uzlikt nodokļus. No šāda viedokļa raugoties, specializēts nekustamā īpašuma fonds nerezidents ir objektīvi salīdzināmā situācijā ar specializētu nekustamā īpašuma fondu rezidentu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Otrkārt, fondi rezidenti un fondi nerezidenti ir salīdzināmā situācijā, ņemot vērā ar pārskatāmības principu izvirzīto mērķi, proti, nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret tiešiem ieguldījumiem un ieguldījumiem, kas tiek veikti ar ieguldījumu fonda starpniecību. Lai sasniegtu šo mērķi, fondu rezidentu ienākumi no nekustamā īpašuma tiek aplikti ar nodokli tikai to ieguldītāju līmenī.

60 Treškārt, mērķi novirzīt nodokļa uzlikšanu uz ieguldītāju var sasniegt arī fondu nerezidentu gadījumā, pakļaujot Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzēto atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa nosacījumam, ka nodoklis tiek uzlikts šo fondu ieguldītājiem. Tā kā Vācijas Federatīvā Republika nevar uzlikt nodokli ieguldītājiem nerezidentiem, šāda nespēja saskan ar loģiku, kāda izriet no nodokļa uzlikšanas novirzīšanas no fonda uz ieguldītāju.

61 Šādos apstākļos šķiet – tas, ka tikai specializētiem nekustamā īpašuma fondiem rezidentiem ir paredzēta iespēja saņemt atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, nav pamatots ar atšķirībām objektīvajā situācijā, kādā ir šie fondi un tie, kuri ir citas dalībvalsts, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, rezidenti (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

62 Tāpēc, ņemot vērā pamatlietā aplūkotā Vācijas tiesību akta mērķus un šajā tiesību aktā noteikto nošķiršanas kritēriju, fondi rezidenti un fondi nerezidenti ir salīdzināmā situācijā.

63 Turklāt, neapšaubāmi, lietā, kurā pasludināts 2016. gada 2. jūnija spriedums *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402), Tiesa ir nospriedusi, ka atšķirīgā attieksme pret nodokļa uzlikšanu pensiju fondiem izmaksātajām dividendēm atkarībā no tā, vai šie fondi ir rezidenti vai nav rezidenti, – un kas izriet no divu atšķirīgu nodokļu uzlikšanas metožu piemērošanas šiem attiecīgajiem fondiem – bija pamatota ar atšķirīgo situāciju starp šīm divām nodokļu maksātāju

kategorijām, ņemot vērā šajā lietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma mērķi, kā arī tā priekšmetu un saturu (spriedums, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 51. punkts).

64 Tomēr minētajā lietā fondiem rezidentiem un fondiem nerezidentiem –pensiju fondiem – pašiem tika uzlikts nodoklis, taču atšķirīgā veidā, ņemot vērā attiecīgo valsts tiesību aktu mērķi, kas vecuma pensijas sistēmas kontekstā bija ieviest dažāda veida aktīvu, kā arī jebkāda veida attiecīgo pensiju uzkrājumu neitrālu aplikšanu ar nodokļiem, un šī aplikšana nav atkarīga no ekonomiskās situācijas, jo konkrēta valsts nevarēja nodrošināt šo mērķi, vienādi uzliekot nodokli fondiem rezidentiem un nerezidentiem.

65 Šajā lietā fondi rezidenti ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa un tiem nav jāmaksā cita veida nodoklis.

Par primāra vispārējo interešu apsvēruma esamību

66 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt pieņemams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ja ar to var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un ja tas nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 75. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Šajā lietā Vācijas valdība rakstveida apsvērumos apgalvo, ka – pieņemot, ka pamatlietā aplūkotais Vācijas tiesību akts ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, – to var pamatot ar diviem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, proti, pirmkārt, vajadzību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību un, otrkārt, vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm.

Par vajadzību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību

68 Ir jāatgādina – lai arī Tiesa ir nospriedusi, ka ar vajadzību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību var pamatot valsts tiesisko regulējumu, kas ierobežo pamatbrīvības, tā tomēr ir precizējusi – lai argumentu, kurš pamatots uz šādu attaisnojumu, varētu pieņemt, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības līdzsvarošanu ar noteiktu nodokļa maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgo tiesību aktu mērķi (spriedumi, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 65. un 66. punkts, kā arī 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 91. un 92. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

69 Iesniedzējtiesa un Vācijas valdība uzskata, ka šāda saikne pastāv, jo nodokļu priekšrocība, kas izriet no fondu rezidentu atbrīvošanas no nodokļa, tiek līdzsvarota ar nodokļa tiešu uzlikšanu šo fondu institucionālajiem ieguldītajiem nerezidentiem, jo Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta otrajā teikumā ir paredzēts, ka ienākumus no nekustamā īpašuma tieši attiecina uz ieguldītājiem nerezidentiem. Lai nodrošinātu ieguldītāju nerezidentu aplikšanu ar nodokli, minētajiem fondiem ir pienākums piemērot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Ieguldījumu nodokļa likuma 15. panta 2. punkta ceturto teikumu. Turklāt, ja būtu jāņem vērā Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzētais atbrīvojums no

nodokļa, šis atbrīvojums tiekot līdzsvarots ar Ieguldījumu nodokļa likuma 2. panta 1. punktā paredzēto nodokļa uzlikšanu ieguldītājiem, jo tiem tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā Ieguldījumu nodokļa likuma 7. panta izpratnē.

70 Šajā ziņā jāatgādina, lai arī Ieguldījumu nodokļa likuma 11. panta 1. punkta otrajā teikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav – atbilstoši šai tiesību normai – tieši pakļauts nosacījumam, saskaņā ar kuru ar nodokļa uzlikšanu fonda ieguldītājiem būtu jāvar līdzsvarot šo atbrīvojumu, šāda tieša saikne tomēr varētu izrietēt no attiecīgā nodokļu režīma.

71 Iesniedzējtiesai, kura vienīgā ir kompetenta interpretēt valsts tiesības, ir jānosaka, vai ar ienākumu no nekustamā īpašuma tiešu attiecināšanu uz ieguldītājiem nerezidentiem un nodokļa uzlikšanu fondu rezidentu ieguldītājiem, kas ir nerezidenti, var līdzsvarot šiem fondiem piešķirto atbrīvojumu no nodokļa. Tai it īpaši ir jāpārbauda, vai šādiem ieguldītājiem nodoklis tiek uzlikts sistemātiski un tiem nav tiesību uz atbrīvojumu no minētā nodokļa.

72 Pat pieņemot, ka šāda tieša saikne var izrietēt no attiecīgā nodokļu režīma, vēl ir arī jāpārbauda, vai ar to, ka tikai specializētiem nekustamā īpašuma fondiem rezidentiem ir piešķirta iespēja saņemt ienākumu no nekustamā īpašuma atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas vajadzīgs, lai nodrošinātu šī nodokļu režīma saskaņotību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 83. punkts).

73 Šajā ziņā jānorāda, ka, pirmkārt, specializēta nekustamā īpašuma fonda, kas nav rezidents, ieguldītāju rezidentu gadījumā nodokļa uzlikšana minētajam fondam izraisa šī fonda ienākumu dubultu aplikšanu ar nodokļiem, jo tiem, pirmām kārtām, nodoklis tiek uzlikts fonda līmenī, un, otrām kārtam, ieguldītāja rezidenta līmenī. Kā atgādināts šī sprieduma 51. un 52. punktā, nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu vienmēr nevar panākt, un tas ir tieši pretēji pamatlietā aplūkotā valsts tiesību aktā izvirzītajam mērķim (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 85. punkts).

74 Otrkārt, pamatlietā aplūkoto nodokļu režīma iekšējo saskaņotību varētu saglabāt, ja specializētie nekustamā īpašuma fondi nerezidenti varētu saņemt atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa ar nosacījumu, ka Vācijas nodokļu iestādes, pilnībā sadarbojoties ar šiem fondiem, nodrošina, ka minēto fondu ieguldītāji maksā līdzvērtīgu nodokli tam, kāds jāmaksā specializēta nekustamā īpašuma fonda rezidenta ieguldītājiem. Ja minētajiem specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem šādos apstākļos ļautu saņemt šo atbrīvojumu, tas būtu mazāk ierobežojošs pasākums nekā pašreizējais režīms (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 84. punkts).

75 Tāpēc ar vajadzību saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību nevar pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko rada pamatlietā aplūkotais Vācijas tiesību akts.

Par vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm

76 Ir jāatgādina – kā Tiesa ir vairākkārt nospriedusi –, ka pamatojums, kas izriet no nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarota sadalījuma saglabāšanas starp dalībvalstīm, var tikt pieļauts, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kuras var apdraudēt dalībvalsts tiesības

īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 82. punkts un tajā minētā judikatūra).

77 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies – kā tas ir pamatlietā – neuzlikt nodokli fondiem rezidentiem par valsts izcelsmes ienākumiem, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu nodokļa uzlikšanu fondiem nerezidentiem, kuri saņem šādus ienākumus (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 83. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 No tā izriet, ka pamatojums, kas saistīts ar nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, nav pieņemams.

79 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akts, kas paredz pienākumu specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli daļējā apmērā par ienākumiem no nekustamā īpašuma, kurus tie saņem šīs dalībvalsts teritorijā, bet specializēti nekustamā īpašuma fondi rezidenti no šī nodokļa ir atbrīvoti.

Par tiesāšanās izdevumiem

80 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akts, kas paredz pienākumu specializētiem nekustamā īpašuma fondiem nerezidentiem maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli daļējā apmērā par ienākumiem no nekustamā īpašuma, kurus tie saņem šīs dalībvalsts teritorijā, bet specializēti nekustamā īpašuma fondi rezidenti no šī nodokļa ir atbrīvoti.

[Paraksti]